

电子商务中 常设机构认定标准的新发展

黄素梅 (厦门大学法学院, 福建 厦门 361005)

【摘要】针对电子商务环境下常设机构的认定标准,有的学者主张作较大改革,如预提税、虚拟常设机构及公式利润分配等方案;有的主张小调整,如人的干预、引力原则、取消例外及软件功能例外等方案,这些观点各有优缺点。为了维护我国税收权益,我国可以认定服务器构成常设机构,而网络服务供应商(ISP)以及网址在一定条件下构成常设机构。

【关键词】电子商务;常设机构;认定标准

【中图分类号】F810.422 【文献标识码】A

【文章编号】1006-3056(2006)08-0040-04

电子商务中常设机构的认定实质上涉及到在未来国际税收环境下,重新界定收入来源地管辖权以及对所得来源国和居住国双方税收利益的划分,意义十分重要。目前,大多数学者和国家及国际组织都持继续保留“常设机构”原则的观点,但针对电子商务的特殊性,对现有常设机构认定标准的修改又提出了下述不同方案。

较大改革方案及其评析

(一) 预提税(或税基侵蚀)方案

R.L.Doernberg 教授提出来源国可通过对来源国公司向居住国公司(与来源国公司利用互联

网进行交易)支付的总额按某一较低税率征收预提税来实现征税权。该方案与税基侵蚀方案的实质相同,两者都主张以国内支付者支付的款项是否被列支从而减少国内所得税为依据,只要是列入支出使所得税税基减少的,来源国就有权对所有跨境支付进行扣税。支持者认为现代商业中高新技术的运用日益增加,非居民实体在市场中尽管没有设置足够的有形存在而构成常设机构(或当地关联企业),但却可以通过因特网进行巨额交易,从而侵蚀有管辖权国家的税基。采用该方案就能保证电子商务下不会过度地将来源国的税基转移到居住国,

对电子商务征税具有简便、公平、可行的优点,而且这种预提税在居住国是可以抵免的,从而保证居住国与来源国分享税收权益。

预提税方案以是否侵蚀所得税税基为来源地征税的门槛值,消除了区分所得性质和确定利润的麻烦,确实简便易行,但仍有值得商榷之处:首先,它不考虑相关商业成本的多少,统一对所得总额征税,很容易产生没收性税收负担;其次,预提税是从源扣缴,属于预征性质,通常不是纳税人应负担的最终税收,所以,按该方案征税具有不确定性。很明显,该方案实际上是把征税范围限制在企业和企业之间的电子商务活动中,而个人的电子商务支付由于不列支而不用征税,这显然有违税收中性原则。

(二) 基于消费地的经济存在(或虚拟常设机构)方案

“基于消费地的经济存在”这一观点认为,不要试图通过认定计算机、服务器构成常设机构以达到解决目前税法困境的目的,而应创建一些规则确保在线交易

的进口国基于一定的在线货物和服务的进口数量而拥有对相关纳税人课税的权利,即要按照实际的消费数量这一经济标准来分配国际所得税收管辖权,以代替传统的常设机构这一实体存在标准。它与“虚拟常设机构”方案实质相同。后者是Arvid A. Skaar 和 Luc.Hinneken 等人所提倡的,认为常设机构原则的营业场所要求极大地限制了来源国对电子商务的课税权,违背了常设机构原则体现的“经济忠诚”理念。因此,主张常设机构标准应降低要求,即使非居民企业在来源地国没有某种有形的固定营业场所或设施存在,但只要其利用互联网、数字技术和电子手段,在来源国境内持续进行实质性的营业活动,与来源国产生了紧密有效的经济联系,就可以认定其在来源地国设有“虚拟常设机构”,由此产生的营业所得应由来源地国优先课税。2003 年OECD“技术咨询小组”(TAG)发表了《现行有关营业利润征税的协定规则是否适用于电子商务?》的讨论报告草案,认为应将常设机构的定义扩大到三个方面:虚拟固定营业场所(企业通过该场所实现商业交易活动,即与传统的常设机构具有同等功能的电子场所);虚拟代理人(即与独立地位代理人常设机构具有同样功能的电子代理人);当地商业存在。

上述方案强调在电子商务交易方式下纳税人与来源地国是否

构成了实质性的经济联系,反对以传统的机构、设施或场所等有形存在要件,作为衡量判断电子商务条件下非居民纳税人是否实质性参与了来源国经济活动的客观标志,这显然有利于扩大来源地税收管辖权,在更大程度上能够在电子商务进口国和出口国之间实现税基的公平分享。但该方案要求重新创设征税连结点并采用不同的利润确定方法,会引起格外的不确定性,在税收实践中由税务部门来逐一认定是否存在虚拟性常设机构,将消耗大量时间和精力,还有可能由于电子商务净输出国和净输入国的利益冲突而导致困难重重。同时,网络的互联性使得纳税人其实并不知道互联网服务接入商将其网站放在哪国服务器上,在虚拟代理人常设机构的情况下,要求纳税人掌握合同在何地签订的信息并不现实;而且税务主管当局很难对一个在本国既无资产又无人员的外国企业进行审计。因此,该方案仍需进一步研究以使之具有可操作性。

(三) 公式利润分配方案

独立公平交易原则虽然是确定跨国交易利润归属的最准确方法,但寻找可比价格和排除不可比因素的难度太大,电子商务更是增加了其运用的复杂程度。因此,有人建议用公式利润分配法来代替独立公平交易原则。公式利润分配法目前主要有两种方法:母国课税法 and 共同税基课税法,为欧盟、美国、加拿大等国采用。

公式利润分配法是用公式中的相应因数来划分跨国公司各实体应归属的净利润。常用的因数如资产额、销售额和工资额等,可以根据对利润贡献率的情况进行加权,设计出各种不同的公式。该方法避免了难以寻找可比价格的问题,但其简便和确定性取决于公式因数的设置能否统一,其公平性则取决于公式中因数权重的设计能否如实反映公司经营的实际,所以该方案能有效实施的难度甚大。

微调方案及其评析

(一)“人的干预”方案

OECD 税收协定范本注释第5条第42.1 - 42.10 节明确“服务器”可以构成“常设机构”,但基于网络的互联性和无距离性,“服务器”常设机构的随意性和不确定性将随之而来,大大增加了逃避税的可能和税收筹划的空间。因此,即使服务器可以构成常设机构,但不容易确定利润归属,要么就是能划归的利润很少,这实际上否定了服务器构成常设机构的意义。为此,添加“人的干预”就成为判定服务器能否构成常设机构的一个重要依据。所谓“人的干预”也包括非独立地位代理人的活动在內。

该方案貌似公正其实不然。究竟何为“人的干预”?什么样的活动可称之为“人的干预”?正常的维护算不算“人的干预”?其界定绝非易事。目前OECD 范本规定

自动售货机和无人执守的采油机等可以构成常设机构,若增加“人的干预”这个条件无疑会造成对电子商务和传统经济活动在税收上的差别待遇,有违税收中性原则,也会降低现存常设机构规则的弹性与灵活性。

(二) 引力原则方案

该方案建议在OECD范本第7条1款中添加所谓的“引力”原则来处理电子商务问题,目的是为了保障一国可以对一企业通过设在该国的网址进行的销售所得征税,因为这类通过网址进行的销售活动和该企业设在该国的常设机构所进行的销售活动相似。支持者认为电子商务的普遍化不仅不会导致传统“有形存在”在来源地完全消失,反而会使“有形存在”和以网址为依托的“电子存在”共存,两者将产生重要的交互作用。由于现有规则对依赖于网络或其他媒介的相似的商业运作规定了不同的税收待遇,所以该方案能克服这种歧视,保证更大的中立性。

然而,引力原则方案并不如其支持者所言能保证更大的中立性,它将导致通过因特网进行的远程销售与其他远程销售之间的不公以及分支机构与辅助机构之间的不公。按照该方案操作将增加企业负担,因为它们必须追踪在其设有常设机构的任何一个国家的网络销售;同时,一国税务部门要证实境内所有企业的电子商务活动的执行是否属于设置在其境内的常设机构的活动,在技

术上存在困难。

(三) 取消例外方案及软件功能例外方案

具备核心商务功能是构成常设机构的必备条件之一,但在电子商务条件下,商家可以把核心功能分割分散,使每个单独的功能都是准备性或辅助性的,从而符合OECD税收协定范本和联合国范本第5条第4款所列举的“常设机构”用语不包括的范围,不构成常设机构。取消例外方案认为,在电子商务模式下,仓储和交付货物也可能变成一项核心功能,因此不应把准备性和辅助性的活动作为构成常设机构的例外。取消例外有利于提高常设机构认定标准的确定性,减少因区分是否为辅助性或准备性活动而导致的常设机构认定纠纷。该方案将有利于来源地征税,但会增加纳税人的奉行成本,税务部门也将因大量的跟踪考察而不堪重负。虽然联合国范本已经在常设机构定义的例外中取消了“交付”功能,但取消例外方案能否最终获得所有发展中国家的一致同意尚无定论。

软件功能例外方案认为,虽然软件的智能性可以使软件代替人或自动机器执行许多功能,但充其量也不过是人的功能的延伸,就如同在传统商务中早已使用的各种电子或非电子的辅助工具一样,这些辅助工具自身并不能单独构成常设机构。因此,也应将软件功能作为辅助性和准备性功能对待,排除在“常设机构”用语包

括的范围外。但是,软件可以将商务功能分割实施,再加上配置软件的成本低廉,因此靠分析软件功能来确定利润归属并据以征税有很大的不确定性。软件功能例外方案对来源地国来讲,无疑抬高了其征税的门槛值,尤其在软件确实执行核心功能时,也不能分享征税权,很可能不为来源地国所接受。

我国的应对措施

鉴于电子商务对常设机构的挑战,应根据我国国情,借鉴上述诸方案的合理之处,对与电子商务有密切联系的服务器、网址和因特网服务提供商(以下简称ISP)分别规定其构成常设机构的具体标准。

(一) 服务器构成常设机构的认定

OECD范本注释认为只要通过服务器进行了营业活动,就可以构成常设机构,而且这种观点已得到绝大多数国家和学者的认同。理由是:服务器是硬件且有形,在一般情况下较为固定,不论是直接所有或租赁,频繁更换服务器的成本都很高,因此,即使按照传统的常设机构认定标准,它也具备了构成常设机构的物理条件。服务器及人员的存在并非构成“常设机构”所必需的,即使在传统商务领域,是否有人参与经营也不是构成常设机构营业活动的必要条件。企业不一定要通

过人,只要通过有权使用服务器这一途径,就可以实现在另一国的存在。

我国可以借鉴OECD观点,在税收协定中规定:如果外国销售商通过设在我国的服务器(包括购买和租用)从事了实质性的营业活动,则该服务器应当认定为常设机构。

(二)网址构成常设机构的认定

在许多情况下,租用网址的存储量可能并不小于一个小型的服务器,而且电子商务交易活动的主要内容及其实施,都是通过网址实现的,其所进行的活动、所实现的功能可能与拥有服务器无任何差别。如果将网址完全排除在常设机构范围外,可能造成企业对选择服务器或网址的扭曲,也可能造成对同类交易的税负不公。有人认为交互式网站的交互功能是通过软件代理人实现的,软件代理人与传统代理人具有近似性,与构成常设机构的非独立地位代理人在职能上也具有等同性,而且网址在网络空间中的地位类似于居所在物理空间中的地位,所以网站构成常设机构的理由很充分。

笔者建议,我国应将符合一定条件的网址纳入常设机构的范围,以确保我国税收收入在国际社会中处于较公平的地位。我们可以在税收协定中拟订出三个标准:

非居民的网址在互联网上活动存续时间在任何会计年度内达6个月以上(含6个月)或者其在任何会计年度内交易额达到50万元及

以上;非居民通过该网址实施了其全部或部分的营业活动;非居民控制的网址具有完成全部交易或主要的交易环节的功能,并且对来源地国境内的客户实际发挥了这样的功能作用。只要非居民企业利用网址在我国从事的电子商务交易具备了上述条件,就可认定其构成“常设机构”,我国就可以行使来源国税收管辖权予以征税。

(三)ISP构成常设机构的认定

在某些情况下,通过ISP所进行的交易往往会使其被当成独立代理人,这就有可能构成常设机构。虽然仅通过销售商在ISP服务器上建立网址开展商务活动这一事实本身,并不能推定两者必然存在代理关系,但若这种商务活动与ISP自身提供的网络服务完全不同,而是超出了其营业活动常规,则应构成被代理销售商在来源国的常设机构。因此,我国在税收协定中应明确规定,如果ISP有权代表企业签署契约、经常代表其从事实质性营业活动、或者全部或几乎全部为某个销售商提供网络服务,则构成我国的常设机构,我国可以从源征税。

当然,以上规则的实行存在一些制约因素。首先,修改现有对营业利润征税的规则将会比单纯改变国内规则更困难,需要的时间也更长。其次,许多国家除了必须修改国内法外,还要修改税收条约与协定,如果通过重新谈判方式进行的话,耗时很久。第三,

即使修改现行规则,在过渡时期里,新旧规则的并存也将增加双重征税和不征税情形的发生。上述问题的解决需要与我国签订税收协定的当事国予以协商、合作,对此遇到的重重困难,我们必须要有正确的认识。

参考文献:

[1]“Electronic Commerce and Taxation”(as constituted by the Central Board of Direct Taxes, India), Report of the High-Powered Committee on Electronic Commerce and Taxation[J], issued July, 2001.

[2]R.L. Doernberg. Electronic Commerce and International Tax Sharing[J]. 16 Notes International 1013, 30 March 1998, Lexis/Nexis, Fedtax Library INI File, 98 TNI.

[3]Charles E. McLure JR. Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws [J]. Taxl Rev. 1997(52).

[4]TAG Public Discussion Draft. Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? [EB/OL] <http://www.oecd.org>. 2004-09-23.

[5]Lue, Hinnekens. Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for International Commerce in the Twenty first Century [J]. Intertax, 1998(28).

[6]Arvid Aage, Skaar. Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce [J]. Intertax, 2000(5).

[7]王裕康.论电子商务对国际税收划分的影响[J].涉外税务,2004(7).

[8]廖益新.论适用于电子商务环境的常设机构概念[J].厦门大学学报,2003(4).